

Audience publique du 13 novembre 2008
=====

Recours formé par la société anonyme ... S.A., ...
contre trois bulletins émis par le bureau d'imposition Sociétés 2
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités,
d'impôt commercial communal et
de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 23043 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 11 juin 2007 par Maître Jean Schaffner, avocat à la Cour, assisté de Maître Augustin Gille, avocat, les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2005, tous émis en date du 17 août 2006 par le bureau d'imposition Sociétés 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 novembre 2007 ;

Vu la rupture du délibéré du 25 septembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean Schaffner et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

En sa qualité de propriétaire de terrains situés à Niederfeulen, la société anonyme ..., dénommée ci-après « la société ... », décida, lors d'une réunion de son conseil d'administration du 22 mai 2005, de vendre, afin de « *subvenir aux frais de l'infrastructure* », à cinq administrateurs « *au préalable et sans garantie de bon achèvement* » plusieurs places à bâtir pour un montant total de 1.452.421 €, avec la précision qu'un acompte de 50 % du prix de vente « *est à payer le 1^{er} octobre 2005* ». Ces ventes furent formalisées par des compromis de vente conclus avec chacun des acheteurs en date du 1^{er} juin 2005, avec la précision que lesdits contrats de vente doivent indiquer que les terrains ainsi vendus sont censés devenir

« un terrain à bâtir si toutes les conventions avec la commune et les infrastructures sont réalisées [et que] l'acheteur prend le risque à son compte si les terrains ne sont pas réalisés ». Lesdits compromis de vente précisèrent encore que « le prix a tenu compte que l'acheteur prend le risque à son compte et qu'il doit payer une avance de la moitié du prix (...) pour le 1^{er} octobre 2005. L'autre moitié du prix [étant] à payer à l'acte notarié ».

Lesdits compromis de vente furent suivis d'actes notariés conclus en date du 20 décembre 2005 dont il ressort que la société venderesse déclarait être « en voie de réaliser un lotissement à Niederfeulen », comprenant les terrains ainsi vendus et que dans la mesure où elle avait un « besoin des fonds nécessaires pour faire réaliser [des] travaux d'infrastructure », les ventes litigieuses présentaient un caractère « d'extrême urgence » afin de pouvoir récolter les fonds nécessaires au financement desdits travaux d'infrastructure comprenant la pose de pierres de bordure des routes, les chemins et les trottoirs.

Par courrier du 5 juillet 2006, le bureau d'imposition Sociétés 2 fit parvenir à la société ..., an application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégée « AO », les copies des projets d'imposition de l'année 2005, en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la détermination de la retenue sur revenus de capitaux, tout en l'invitant à formuler ses objections éventuelles avant le 31 juillet 2006.

Le projet d'imposition pour l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2005 comporta l'information suivante : « ... en ce qui concerne les terrains vendus aux actionnaires, il y a lieu d'imposer une distribution cachée de bénéfices de 820.000 €. En effet, les prix figurant dans les actes notariés sont largement inférieurs aux prix figurant dans la liste des prix (prix à payer par des tiers) ».

Le projet du bulletin portant sur les revenus de capitaux de l'année 2005 comportait quant à lui l'information suivante : « distributions cachées de bénéfices : adaptation du prix/a terrains vendus aux actionnaires ».

La société anonyme BDO Compagnie Fiduciaire, agissant en nom et pour compte de la société ..., prit position par rapport à ces projets d'imposition dans un courrier du 28 juillet 2006 envoyé au bureau d'imposition Sociétés 2.

Le 17 août 2006, le bureau d'imposition Sociétés 2 émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2005. Le bureau d'imposition précisa sur le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2005 qu'une distribution cachée de bénéfices avait été retenue afin de tenir compte d'une « adaptation du prix/a terrains vendeurs aux actionnaires ». Le bureau d'imposition se référa encore dans son bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2005 à sa remarque faite, quant à la distribution cachée de bénéfices, dans le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2005, ci-avant reprise, en précisant encore qu'« en ce qui concerne les terrains vendus aux actionnaires, il y a lieu d'imposer une distribution cachée de bénéfices de 820.000 €. En effet, les prix figurant dans les actes notariés sont largement inférieurs aux prix figurant dans la liste des prix (prix à payer par des tiers) ». Le bureau d'imposition précisa encore qu'il ne pouvait pas « tenir compte des objections formulées dans le courrier du 28 juillet 2006 », en précisant que « d'après la liste des prix, le prix par are varie entre 29.000 et 42.000 €, selon la situation du terrain dans le

lotissement. En effet, le prix de 29.000 € figurant dans l'acte notarié du 24 juillet 2006 correspond au prix du lot de la liste. La valeur des terrains prélevés par les actionnaires ne peut pas être comparée à la valeur du terrain vendu en juillet 2006. Vu l'évolution du marché immobilier des dernières années, le prix fixé de 38.000 € par are est justifié, d'autant plus que les frais d'infrastructure sont compris dans le prix de vente (suivant actes notariés) ».

Par courrier de son mandataire adressé en date du 25 octobre 2006 au bureau d'imposition Sociétés 2, la société ... introduisit un recours gracieux visant au réexamen de sa situation au regard de son imposition pour l'année 2005.

A la suite du courrier précité du 25 octobre 2006 et d'une entrevue ayant eu lieu entre parties en date du 10 novembre 2006, le préposé du bureau d'imposition Sociétés 2 informa le mandataire de la société ..., par courrier du 15 novembre 2006, qu'il maintenait sa décision quant à la distribution occulte, aux motifs suivants :

« - après le vote provisoire du projet de lotissement par le conseil communal, il n'y avait plus aucun risque réel concernant le projet, mais tout au plus un risque théorique;

- les terrains vendus aux associés ne comportaient pas la clause spéciale les obligeant à construire avec une entreprise prédéterminée;

- si la vente des terrains n'est, en ce moment, pas aisée, cela ne peut tenir qu'au fait que tous les terrains offerts comportent l'obligation de construire avec une entreprise déterminée alors que la demande de terrains est très forte et ce même à Niederfeulen. Vouloir dire que les terrains seraient difficilement vendables, sans clause spéciale, au prix de liste, est tout simplement irréaliste;

- la première vente de terrain à un particulier (avec clause spéciale) s'est faite au prix de 29.000.-EUR l'are et concernait un terrain (lot No 20) présentant une configuration anormale par comparaison aux autres terrains du lotissement. C'est ainsi qu'une surface d'approximativement 2,50 ares située au fond du terrain en question, en forte pente, se rétrécit vers la limite arrière. En excluant cette surface pour notre calcul nous devons considérer une surface utilisable de 6,85 ares qui nous donne un prix par are de 39.583,94 EUR (271.150.-: 6,85). En ajoutant à ce prix la décote subie par le prix du fait de la clause spéciale, le prix par are revient à 45.521,53 EUR (ajoute de 15% approche prudente). A noter dans ce contexte qu'un amateur potentiel qui se voit contraint à bâtir avec une firme déterminée ne peut plus faire jouer la libre concurrence pour se fournir;

- les terrains prélevés par les associés sont des terrains bien situés d'une façon générale, mais aussi par rapport à l'ensoleillement. De ce fait une ajoute de 5% par rapport au lot No 20 me semble justifiée et notre prix de référence s'élève à 47.797,61 EUR. En déduisant de ce prix une décote de 3% pour intérêts économisés par ... S.A. et une décote de 5% justifiée par rapport à l'évolution des prix sur un an nous obtenons un prix de 43.973,80 EUR;

- d'après un entretien que j'ai eu le 15 novembre 2006 avec Madame Camille PHILIPPE-MERGEN, il n'y avait, à aucun moment, une opposition quelconque de la part des conjoints PHILIPPE à propos de la servitude à concéder. A part cela il faut encore noter que même sans cet accord, qui a facilité les choses, l'évacuation des eaux aurait été possible ».

En date du 16 novembre 2006, la société ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », par l'intermédiaire de la société anonyme BDO Compagnie Fiduciaire, une réclamation contre les bulletins d'imposition de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue sur revenus de capitaux mobiliers émis en date du 17 août 2006 et portant sur l'année d'imposition 2005.

A défaut de décision prise par le directeur à la suite de la réclamation précitée de la société ... du 16 novembre 2006 dirigée contre les trois bulletins d'impôt du 17 août 2006, la société ... a fait introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 juin 2007, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins prévisés de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2005.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait exposer qu'au cours de l'année 2005, elle aurait commencé un projet de lotissement de terrains à Niederfeulen et que dans la mesure où elle n'aurait pas disposé des fonds nécessaires pour réaliser les travaux d'infrastructure, elle aurait eu le choix entre la décision de contracter un emprunt auprès d'un établissement de crédit, ce qui lui aurait causé une diminution du résultat imposable du fait du paiement d'intérêts débiteurs, possibilité qui n'aurait pas trouvé l'accord de tous les membres du conseil d'administration, et la décision « *de vendre au préalable et sans garantie de bon achèvement aux actionnaires un certain nombre de terrains* », décision qui aurait finalement été retenue par son conseil d'administration lors d'une séance qui s'est tenue en date du 22 mai 2005 et qui aurait eu pour conséquence la signature, en date du 1^{er} juin 2005, de 5 compromis de vente portant sur les terrains vendus aux 5 membres de son conseil d'administration. Le prix moyen par are des différents terrains, qui aurait été mis en compte dans ces compromis de vente, aurait été de l'ordre de 24.000 €, dont la moitié aurait dû être payée pour le 1^{er} octobre de l'année 2005 et l'autre moitié lors de la passation des actes notariés, qui auraient été signés en date du 20 décembre 2005. Elle soutient que dans les bulletins litigieux, l'administration des Contributions directes aurait, à tort, augmenté son résultat par la mise en compte d'une distribution cachée de bénéfices, en se basant sur le motif que les terrains auraient été vendus aux actionnaires à un prix inférieur au prix du marché. Ainsi, le prix par are qui aurait été mis en compte par l'administration se serait élevé à 38.000 €.

En droit, la demanderesse estime que la détermination du prix de vente, telle que retenue par l'administration des Contributions directes, ne serait pas justifiée, étant donné, d'une part, que même à admettre que la liste de prix qui aurait été prise comme référence par

l'administration des Contributions soit correcte, les calculs qui auraient été effectués sur base de ladite liste ne seraient pas corrects et, d'autre part, que les actionnaires auraient supporté un « *risque certain* » en acquérant « *ces terrains labourables* » qui, au moment où les compromis de vente ont été signés, n'auraient pas pu être assimilés à des terrains à bâtir.

La demanderesse reproche plus particulièrement à l'administration des Contributions d'avoir retenu un prix de 38.000 € par are, en se basant sur un « *projet de liste de prix* », sans qu'elle n'ait précisé le mode de calcul utilisé par elle pour aboutir à ses chiffres. Elle fait soutenir que le tableau sur lequel l'administration se serait basée aurait été préparé par elle au début de l'année 2006, à un moment où le lotissement litigieux n'aurait pas été terminé, de sorte qu'il se serait agi à l'époque d'une simple proposition de prix pour des ventes futures. Elle soutient que depuis l'achèvement du lotissement, il se serait avéré que la vente des terrains n'aurait pas été aisée, de sorte qu'il ne serait pas exclu qu'il y aurait lieu de revoir les prix à la baisse. Elle fait ajouter que les prix qui se trouvent sur la liste en question viseraient des terrains destinés, après l'achèvement du lotissement, à recevoir des constructions. Or, tel n'aurait pas été la situation au moment de la vente des terrains litigieux aux actionnaires, puisqu'à cette date, lesdits terrains n'auraient pas pu être qualifiés de « *places à bâtir* », à défaut de réalisation des infrastructures permettant de viabiliser ledit lotissement. Elle fait encore exposer que dans le cadre de l'évaluation de la valeur desdits terrains, il y aurait lieu de prendre en considération non seulement la configuration des terrains mais également leur localisation au sein dudit lotissement, ainsi que leur taille exacte. La demanderesse soutient que seuls les prix prévus « *dans la liste des prix* » auraient pu être retenus par l'administration qui aurait eu tort de se référer à un « *prix moyen* ».

Comme un montant de 1.459.140, 90 € aurait été perçu par elle du fait de la vente des terrains litigieux à ses actionnaires, la demanderesse soutient avoir bénéficié d'une plus-value totale par rapport aux prix figurant sur la liste de prix officielle s'élevant à 592.279,10 €, partant à un montant inférieur au montant de 820.000 € tel que retenu par le bureau d'imposition. En donnant des exemples concrets quant à la vente de terrains à des acquéreurs finaux, après la finalisation des travaux d'infrastructure, en vue de construire sur lesdits terrains des immeubles d'habitation, la demanderesse reproche à l'administration d'avoir procédé de manière arbitraire à la fixation des valeurs des terrains litigieux, étant donné que l'administration ne fournirait aucune explication quant à son mode de calcul pour arriver à la valeur retenue par elle.

Sur base des calculs effectués par elle et repris dans sa requête introductive d'instance, la demanderesse retient un prix moyen par are de 28.219,48 €, en tenant compte d'une décote de 5 % en raison du renchérissement des terrains à bâtir entre mi 2005 et mi/fin 2006, d'une décote de 3 % pour « *intérêts économisés* » du fait pour elle de ne pas avoir été obligée de recourir à un prêt bancaire, d'une remise « *d'associés* » de 10 %, ainsi que d'une remise de 18 % en raison de la diminution du prix des terrains, en relevant encore que le prix moyen effectif des terrains vendus aux associés selon la liste des prix s'élèverait à 34.414,00 €. Elle fait ajouter en précisant que ces chiffres ne tiendraient pas encore compte du risque lié à l'éventuel refus d'approbation du plan d'aménagement particulier, ce qui devrait justifier une diminution supplémentaire du prix.

La demanderesse reproche par ailleurs à l'administration d'avoir retenu une majoration de 15 %, du fait que les ventes de terrains ne contiendraient pas de « *clause spéciale* » qui obligerait l'acquéreur à construire sur le terrain par lui acheté un immeuble avec un entrepreneur déterminé.

Pour le surplus, la demanderesse soutient que le prix par are tel que payé par les actionnaires se justifierait d'autant plus qu'au moment des ventes litigieuses, les terrains en question auraient constitué des « *terrains labourables* » qui n'auraient pas pu, à l'époque des compromis de vente, être assimilés à des terrains à bâtir. Elle fait rappeler dans ce contexte que l'unique motivation qui se serait trouvée à la base de la vente des terrains à ses actionnaires aurait été l'obtention des fonds nécessaires afin de pouvoir procéder à la réalisation des travaux d'infrastructure du lotissement litigieux, en relevant qu'au moment de la vente des terrains en question, aucun relevé cadastral n'aurait encore été fait, ce qui aurait en outre eu pour conséquence le risque que la contenance exacte des différents terrains ainsi vendus ne corresponde pas nécessairement à la réalité.

En conclusion, la demanderesse soutient que les prix figurant sur le projet de liste de prix officielle ne devraient pas s'appliquer en l'espèce, étant donné qu'il s'agirait de prix pratiqués pour la vente de places à bâtir, ce qui n'aurait pas été le cas en l'espèce à défaut de l'obtention par elle des autorisations nécessaires afin de procéder à la réalisation des travaux d'infrastructure nécessaires, ainsi que de l'obtention des autorisations permettant de rendre lesdits terrains constructibles. Elle fait partant soutenir que le prix de 24.000 € par are tel que payé par les actionnaires devrait être « *largement justifié* ». Ainsi, d'après elle, la vente des terrains aurait été réalisée à des conditions « *normales* », en soutenant qu'il aurait été invraisemblable de trouver, au moment de la vente, un quelconque acquéreur qui aurait été d'accord à payer le prix tel qu'il ressortirait du projet de la liste de prix. Partant, la distribution cachée de bénéfices telle que retenue par l'administration d'un montant de 820.000 € ne se justifierait pas, de sorte que le redressement auquel l'administration fiscale a procédé devrait être annulé « *dans son ensemble* ». En effet, le prix de vente de 38.000 € par are tel que retenu par l'administration fiscale serait exagéré et ne reposerait pas sur « *des données précises, vérifiables et communiquées aux contribuables* ».

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement soutient que dans la mesure où le droit applicable ne serait pas en cause, il appartiendrait au tribunal administratif d'apprécier à son tour les faits que l'Etat ne conteste pas. L'Etat fait toutefois estimer que la demanderesse exagérerait les décotes « *pour ce qu'elle appelle les facteurs risque et temps* ».

Il échet tout d'abord de relever que l'Etat n'a pas rencontré l'argumentation de la demanderesse, ni à la suite de la réclamation adressée au directeur de l'administration des Contributions directes par le courrier précité du 16 novembre 2006 ni dans le cadre du présent recours qui, par la force des choses, a nécessairement dû être dirigé contre les bulletins initiaux, à défaut par le directeur d'avoir pris une décision, mais il s'est contenté, dans le cadre de son mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif le 12 novembre 2007, de s'en remettre à l'appréciation du tribunal administratif, en faisant état de ce que les faits se trouvant à la base des différentes impositions ne sont pas contestés et en estimant, d'une manière vague et non circonstanciée, que les décotes que la demanderesse entend voir appliquer seraient exagérées, sans entrer en davantage de détails et d'explications afférentes.

Il échet encore de relever que le tribunal n'est pas tenu d'accorder davantage de crédibilité à la position défendue par l'administration par rapport à celle exposée par un contribuable, d'autant plus que l'administration s'est refusée, non seulement à la suite de l'introduction de la réclamation précitée mais également à la suite de l'introduction du présent recours, de prendre position par rapport aux explications et argumentations circonstanciées et cohérentes développées par la demanderesse.

Il échet en outre de rappeler dans ce contexte que la position adoptée par l'administration fiscale au niveau de l'émission de bulletins d'imposition ne bénéficie pas d'une présomption d'exactitude et que la charge de la preuve ne repose pas sur le seul contribuable ; au contraire, la charge de la preuve est partagée entre l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées, le cas échéant, par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition et il incombera par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par un contribuable¹.

Plus particulièrement, dès lors que les éléments de preuve produits par le contribuable sont de nature à documenter l'apparence d'une réalité économique des opérations litigieuses et à conforter de la sorte la preuve de régularité attachée à la comptabilité de celui-ci, il incombe au bureau d'imposition de faire état d'indices suffisamment concrets pour ébranler l'apparence ainsi créée et, par voie de conséquence, mettre en cause la régularité de ladite comptabilité et la réalité économique des opérations².

En effet, l'obligation de preuve à charge du contribuable se trouve limitée à ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable (paragraphe 171, al. 1^{er} AO : « *Soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* ») : Pour reprendre les termes d'un auteur (Steichen A., Manuel de droit fiscal – Le droit fiscal général, Ed. St. Paul 2000, T.1, n° 713, p. 537), « *ce sera la vraisemblance la plus vraisemblable qui l'emportera* ».

En l'espèce, à la suite de la remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2005 en date du 30 mai 2006 auprès du bureau d'imposition Sociétés 2, ledit bureau émit en date du 17 août 2006 le bulletin sur le revenu des collectivités, le bulletin de l'impôt commercial communal et le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2005 en ajoutant, par rapport aux déclarations effectuées par la demanderesse, la somme de 820.000 € au titre de distributions cachées de bénéfices. Suivant la motivation fournie par le bureau d'imposition par rapport à cette rectification de la déclaration de la demanderesse, il avait été procédé à une adaptation du prix par are des terrains vendus aux actionnaires, étant donné que « *les prix figurant dans les actes notariés sont largement inférieurs aux prix figurant dans la liste des prix (prix à payer par des tiers)* ». Le bureau d'imposition avait en effet retenu que suivant « *la liste des prix* », « *le prix par are varie entre 29.000 et 42.000 €, selon la situation du terrain dans le lotissement* ». Le bureau d'imposition s'est ainsi basé sur une liste des prix des différentes parcelles contenues dans ledit lotissement, établie par la demanderesse elle-même à une date non autrement spécifiée, qui prévoit effectivement des prix par are allant de 28.000 à 42.000 €.

A l'encontre de ces bulletins d'imposition, la demanderesse avait fait introduire une réclamation, par courrier du 16 novembre 2006, réceptionnée par la direction des Contributions le lendemain, dans laquelle elle fit en détail prendre position par rapport à la rectification opérée par le bureau d'imposition par rapport à ses propres déclarations, en indiquant notamment que « *les prix figurant sur [la] liste [précitée] constituent les prix de vente définitifs à retenir lors de la vente des places à bâtir après l'achèvement du*

¹ trib. adm. 24 avril 2003, n° 10300 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 478

² cf. trib. adm. 28 juin 2000, n° 11553, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 351

lotissement », en relevant qu'au moment des ventes litigieuses aux actionnaires « *les terrains ne pouvaient pas encore être qualifiés de places à bâtir* », étant donné que les travaux d'infrastructure n'étaient pas encore terminés. Elle faisait encore soutenir dans le cadre de ladite réclamation, que les actionnaires auraient supporté un certain risque en acquérant « *des terrains labourables* », en soulignant qu'au moment de la passation des actes litigieux, aucun relevé cadastral n'aurait été établi et qu'aucun accord n'aurait encore été trouvé avec les voisins concernant une servitude à obtenir sur leur terrain afin de « *faire passer une canalisation souterraine pour l'évacuation des eaux usées, pour la pose de la conduite d'eau et des autres conduites d'infrastructures* », étant encore relevé par la demanderesse qu'au moment des ventes litigieuses aux actionnaires, elle n'aurait pas encore disposé de l'autorisation de construire afin de réaliser les travaux d'infrastructure du lotissement. En conclusion, la demanderesse faisait exposer dans ladite réclamation que « *les prix figurant sur le projet de liste de prix officielle* » n'auraient pas pu trouver application au moment des ventes litigieuses, puisque les prix y répertoriés auraient concerné le projet de vente future des différents terrains une fois que ceux-ci pouvaient être qualifiés de terrains à bâtir, c'est-à-dire une fois que toutes les autorisations ont pu être obtenues et les travaux d'infrastructure réalisés. Elle faisait partant soutenir que le prix par are de l'ordre de 24.000 € payé par les actionnaires pouvait être considéré comme étant « *largement justifié* », en rappelant qu'elle avait décidé de procéder aux ventes litigieuses afin d'obtenir « *les fonds nécessaires au lotissement des terrains labourables et pour subvenir aux frais relatifs à l'obtention des autorisations* », afin d'éviter de devoir recourir à un emprunt bancaire qui aurait nécessairement généré des coûts importants. Elle s'oppose partant au prix par are retenu par le bureau d'imposition s'élevant à 38.000 €, calculé sur base de la liste des prix précitée.

Cette réclamation circonstanciée et documentée par de nombreuses pièces à l'appui, réceptionnée par la direction des Contributions, service du contentieux, en date du 17 novembre 2006, resta toutefois sans réaction de la part du directeur, de sorte qu'il y a lieu de constater que l'administration n'a pas réagi par rapport à cette réclamation pour exposer, le cas échéant, les raisons qui l'amènent à ne pas marquer son accord avec l'argumentation développée par la demanderesse. Il y a encore lieu de constater que même au cours de la présente instance contentieuse, l'Etat se limite en substance à se rapporter à la sagesse du tribunal quant à l'argumentation développée par la demanderesse sans apporter un quelconque élément de nature à contredire le raisonnement présenté d'une manière circonstanciée par la demanderesse.

La seule motivation permettant d'expliquer, le cas échéant, le refus de l'administration de revenir sur sa décision de retenir au titre de la distribution cachée de bénéfices la somme de 820.000 € est celle envoyée par le préposé du bureau d'imposition Sociétés 2 en date du 15 novembre 2006 au mandataire de la demanderesse à la suite de l'intervention de celui-ci, notamment par un courrier du 25 octobre 2006, auprès dudit préposé afin d'obtenir une rectification des bulletins d'imposition litigieux. Comme il vient toutefois d'être relevé ci-avant, ladite prise de position du préposé du bureau d'imposition Sociétés 2 a pour objet de réagir par rapport à une demande formulée pour compte de la demanderesse en vue d'obtenir une rectification des bulletins d'impôt litigieux, et cette prise de position ne saurait être considérée comme constituant la motivation du directeur à la base d'une décision qui n'a pas été prise, d'autant plus que la réclamation adressée audit directeur ne lui est parvenue qu'en date du 17 novembre 2006. Il s'ensuit que tant la demanderesse que le tribunal administratif ignorent la prise de position de l'administration à la suite de la réclamation introduite le 17 novembre 2006 du fait par le directeur de ne pas avoir pris de décision et ensuite du fait par le délégué du gouvernement de ne pas avoir réagi par rapport à l'argumentation développée par

la demanderesse dans le cadre de la présente instance.

Toutefois, en application des principes ci-avant retenus, il aurait incombé à l'administration de rencontrer l'argumentation développée par la demanderesse et de discuter les pièces produites par cette dernière, ce qu'elle a toutefois omis de faire. Il s'ensuit que le montant de 820.000 € retenu par l'administration au titre d'une distribution cachée de bénéfices n'a pas été dûment justifié et soutenu par des chiffres et calculs à l'appui. En effet, l'administration s'est limitée à se référer à une liste de prix établie par la demanderesse elle-même et qui, d'après ses propres déclarations non contredites en cause, contenait exclusivement une estimation des prix de vente des terrains litigieux, une fois que les infrastructures et les autorisations afférentes ont été réalisées, respectivement obtenues, ce qui n'a manifestement pas été le cas au moment des ventes litigieuses, comme il a été exposé de manière non contestée en cause. Ainsi, et à défaut d'autres explications fournies tant par le directeur que par le délégué du gouvernement au cours de la présente instance, l'administration n'a pas procédé à des estimations et calculs propres afin d'aboutir à un prix par are qui aurait dû être payé par les actionnaires lors des ventes actuellement litigieuses.

Au vu de cet état des choses et de la présentation circonstanciée des arguments de la demanderesse de nature à rendre crédible les chiffres par elle retenus pour la détermination du prix par are des terrains vendus à ses actionnaires, il y a lieu de retenir les prix de vente litigieux comme étant réalistes et non sous-estimés, aucun élément n'ayant été soumis au tribunal qui soit de nature à mettre en doute le bien-fondé des prix de vente en question. Il s'ensuit que les bulletins litigieux sont à réformer dans le sens à faire abstraction de la distribution cachée de bénéfices de 820.000 € retenue par le bureau d'imposition.

Il y a lieu de rejeter comme étant non fondée la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 € sollicitée par la demanderesse sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, étant donné que la demanderesse n'a pas soumis au tribunal administratif des éléments de nature à établir qu'elle soit obligée de supporter, dans le cadre de la présente instance, des dépenses qui pourraient être qualifiées d'inévitables.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié et, par réformation, dit qu'il y a lieu de faire abstraction de la distribution cachée de bénéfices de 820.000 € retenue par le bureau d'imposition et de rectifier en conséquence les bulletins d'imposition de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue sur revenus de capitaux mobiliers émis en date du 17 août 2006 et portant sur l'année d'imposition 2005 ;

renvoie l'affaire devant le directeur en vue de sa transmission pour exécution au bureau d'imposition compétent ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 13 novembre 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

Legille

Schockweiler